

Lernsituation 9.2 - 5

Besteuerung von Gewinnausschüttungen auf Gesellschafterebene

Handlungssituation und Handlungsauftrag

Herr Moritz Muster-Müller (ledig, konfessionslos) ist Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Muster-MM GmbH mit Sitz in Kaiserslautern. Er hält 80 % der Geschäftsanteile. 20 % der Geschäftsanteile entfallen auf Frau Doris Muster-Mertens (ledig, konfessionslos) Köln. Die Geschäftsanteile befinden sich jeweils im Privatvermögen. Die Muster-MM GmbH hat für das Geschäftsjahr 2023 einen Gewinn vor Ge-werbe- und Körperschaftsteuerbelastung (= zu versteuerndes Einkommen i. S. d. KStG) von 150.000,00 € erzielt. Der Hebesatz der Gemeinde soll 400 % betragen. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG und Kürzungen gem. § 9 GewStG liegen nicht vor.

Ermitteln Sie den endgültigen Gewinn der MM GmbH nach Steuern:
Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene

	€
Gewinn vor Steuern	
- Gewerbesteuer _____	
- Körperschaftsteuer _____	
- Solidaritätszuschlag _____	
Gewinn nach Steuern	

Der Jahresabschluss¹ wurde vom Geschäftsführer, Moritz Muster-Müller, am 20.03.2024 aufgestellt, unterzeichnet und am 25.03.2024 den Gesellschaftern zur Feststellung vorgelegt. Im Rahmen einer ordentlichen Gesellschafterversammlung, bestehend aus Herrn Moritz Muster-Müller und Frau Doris Muster-Mertens, wird der Jahresabschluss festgestellt, die Geschäftsführung für das letzte Geschäftsjahr entlastet.

Die Gesellschafter haben folgenden Gewinnverwendungsbeschluss vereinbart:

„Einstimmig wurde beschlossen, den Jahresüberschuss per 31.12.2023 in Höhe von 100.000,00 € an die Gesellschafter entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis am 10.06.2023 auszuschütten und den Restgewinn in Höhe von _____ auf neue Rechnung vorzutragen.“

Kaiserslautern, den 25.03.2024 gez. Muster-Müller, Muster-Mertens

Hat die getroffene Vereinbarung (Gewinnverwendungsbeschluss) Auswirkung auf die Gewerbe- bzw. Körperschaftsteuerbelastung der Muster-MM GmbH?

Welche Einkünfte erzielen die Anteilseigner, wenn sich ihre Geschäftsanteile im Privatvermögen befinden?

¹ Der Jahresabschluss besteht aus einer Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang. Der Jahresabschluss wird ergänzt um einen Lagebericht. Bei kleinen Kapitalgesellschaften kann auf die Erstellung eines Lageberichtes verzichtet werden.

Die Gesellschaft schüttet am 10.06.2024 entsprechend dem Gewinnverteilungsbeschluss den Gewinn (Bruttodividende) in Höhe von insgesamt 100.000,00 € unter Abzug von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag anteilig an die Gesellschafter aus. Der Gesellschaft lag jeweils ein Freistellungsauftrag in maximaler Höhe vor. Die Gesellschaft erteilt den Gesellschaftern entsprechende Steuerbescheinigungen.

Handlungsauftrag

Wie sind die Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG des **Herrn Moritz Muster-Müller im VZ 2024 zu versteuern**? Zeigen Sie steuerliche alternative Lösungen auf. Berücksichtigen Sie bei Ihrer Berechnung, dass Herr Muster-Müller zur Finanzierung der Geschäftsanteile im Jahr 2022 einen Kredit aufgenommen hat, für den er im VZ 2024 Schuldzinsen in Höhe von 3.000,00 € gezahlt hat. Weitere Kapitalerträge hat Herr Muster-Müller nicht. Es ist von einem Grenzsteuersatz von 42 % auszugehen.



Anteilseigner = natürliche Person Beteiligung im **Privatvermögen**

Besteuerung mit dem
Kapitalertragsteuersatz 25 %
mit abgeltender Wirkung

Antrag auf Teileinkünfteverfahren
§ 3 Nr. 40 EStG

60 % steuerpflichtig und 40 % steuerfrei

Voraussetzungen **§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG:**

- Beteiligung mindestens 25 % oder
- Beteiligung mindestens 1 % und unternehmerische Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft

kein Sparer-Pauschbetrag, aber Abzug tatsächlicher Werbungskosten **anteilig** möglich

Abzug des Sparer-Pauschbetrags
§ 20 (9) EStG

Lösung 1 Abgeltungssteuer

Steuerbelastung auf Gesellschafterebene	€
Bruttodividende	
- Sparer-Pauschbetrag § 20 (9) (Freistellungsauftrag in gleicher Höhe lag vor)	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	
25 % Kapitalertragsteuer § 32d (1) EStG (Abgeltungswirkung)	
Solidaritatzuschlag 5,5 %	
Kein Ansatz tatsächlicher Werbungskosten möglich. Summe Steuerbelastung	
nachrichtlich: <u>Auszahlungsbetrag</u>	

Es besteht das Wahlrecht (Große Veranlagungsoption § 32d Abs. 6 EStG) die Einkünfte in die Veranlagung zur Einkommensteuer einzubeziehen.

Lösung 2 Teileinkünfteverfahren (auf Antrag) § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG

Steuerbelastung auf Gesellschafterebene	€
Bruttodividende	
- steuerfrei § 3 Nr. 40 EStG 40 %	
Steuerpflichtige Einnahme	
- abziehbare Werbungskosten	
Einkünfte § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	
Steuerbelastung z. B. Grenzsteuersatz 42 %	
Solidaritatzuschlag 5,5 %	
Steuerbelastung gesamt	
- anrechenbare KapErtSt und SolZ lt. Steuerbescheinigung s.o.	
Erstattung	

Der Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist nur unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 möglich. **Er sollte aber immer auf den Einzelfall bezogen und geprüft werden.** Das Teileinkünfteverfahren ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Das Verfahren ist auf Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften beschränkt
- 40 % der Bruttodividende sind steuerfrei § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG, folglich sind 60 % der Bruttodividende steuerpflichtig
- kein Abzug des Sparer-Pauschbetrags!
- Tatsächliche Werbungskosten sind zu 60 % ansetzbar § 3c (2) S. 1 EStG
- Keine Verlustbeschränkungen
- Kein pauschaler Steuersatz, sondern Anwendung des individuellen Steuersatzes. Dies kann insbesondere dann vorteilhaft sein, wenn der **individuelle Grenzsteuersatz deutlich unter 42 % liegt.**
- **Der Antrag ist bis auf Widerruf möglich, kann aber nur einmal im Leben für jede Beteiligung gestellt werden!**
- Die Option ist auch ohne Gewinnausschüttung möglich, um Werbungskosten anteilig geltend zu machen (negative Einkünfte), die dann mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Verdeckte Gewinnausschüttungen – Zurechnung der Einkünfte beim Gesellschafter

Die Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen entspricht der von übrigen Ausschüttungen:

- Die verdeckte Gewinnausschüttung rechnet grundsätzlich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- Auch verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen dem Abgeltungssteuersatz von 25% oder sind im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG teilweise steuerbefreit.

Beruhet die verdeckte Gewinnausschüttung auf **Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter**, kann unter Umständen bereits eine Erfassung bei einer anderen Einkunftsart vorliegen.

Ausgangsbeispiel: Es liegt bei der Gesellschaft Muster-A-GmbH eine vGA an den Gesellschafter B (ledig, konfessionslos, Grenzsteuersatz 42 %) in Höhe von 10.000,00 € vor. Gem. § 8 Abs 3 Satz 2 KStG dürfen verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern und sind dem Gewinn der Gesellschaft außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung führt bei der GmbH zu einer **Steuermehrbelastung**:

15 % Körperschaftsteuer von 10.000,00 €	1.500,00 €
5,5 % Solidaritätszuschlag von 1.500,00 €	82,50 €
Gewerbesteuermehrbelastung $10.000 \times 3,5 \% \times \text{Hebesatz } 450 \%$	1.575,00 €
Mehrbelastung gesamt bei der A-GmbH (31,575 %)	3.157,50 €

Auf Ebene des Gesellschafters können folgende Fallgruppen unterschieden werden:

Beispiel 1

Der Gesellschafter erwirbt einen PKW von der Gesellschaft, den er ausschließlich privat nutzt, zu einem unangemessen niedrigen Preis. Die vGA erhöht die Einnahmen aus Kapitalvermögen des Gesellschafters. Die Besteuerung soll i. R. d. Abgeltungssteuer erfolgen. **Steuermehrbelastung** beim Gesellschafter:

25 % Kapitalertragsteuer von 10.000,00 €	2.500,00 €
5,5 % Solidaritätszuschlag von 2.500,00 €	137,50 €
Steuermehrbelastung Summe	2.637,50 €

Beispiel 2

Die vGA beruht auf einem unangemessen hohen Geschäftsführergehalt. Dieses wurde bereits beim Gesellschafter als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG angesetzt. Es erfolgt eine Umqualifizierung als Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Steuermehrbelastung beim Gesellschafter wie Beispiel 1 (Einkünfte § 20 EStG)	2.637,50 €
Steuerminderbelastung durch Umqualifizierung der Einkünfte:	
42 % Einkommensteuer von 10.000,00 €	-4.200,00 €
5,5 % Solidaritätszuschlag	-231,00 €
Steuerminderbelastung Summe	-1.793,50 €

Beispiel 3

Die vGA beruht auf einer Darlehensgewährung der GmbH an den Gesellschafter zu einem unüblich niedrigen Zinssatz. Das Darlehen hat der Gesellschafter zum Bau eines Mehrfamilienhauses verwendet, aus dem er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG erzielt. Durch den niedrigen Zinssatz hat der Gesellschafter B niedrigere Werbungskosten als bei angemessener Verzinsung. Für den Gesellschafter ergeben sich:

Steuermehrbelastung beim Gesellschafter wie Beispiel 1 (Einkünfte § 20 EStG)	2.637,50 €
Entsprechender höhere Zinsen (WK) bei den Einkünften aus V+V § 21 EStG	
Dies führt zu einer Steuerminderbelastung (wie Beispiel 2) in Höhe von Summe	-4.431,00 €
Die vGA wurde zur Erzielung von Einkünften V+V verwendet. Summe	-1.793,50 €